

連結基礎概念の諸相と相剋

—親会社概念および経済的単一体概念再考—

吉 田 正 人

目次

はじめに

1. 連結基礎概念と FASB の関連会計基準の生成
2. IASB の動向と連結基礎概念に対する認識基盤
3. 日本の連結財務諸表制度
4. 親会社概念と経済的単一体概念の相剋

概括と結論

はじめに

連結財務諸表にはその作成のために必要な基本的概念を設定し、それによって連結方針や連結手続を体系化しようとする考え方がある。それは連結財務諸表を誰の立場で作成するのかということについての基礎を与える概念であり、かつては「連結主体論」、今日では「連結基礎概念」と呼ばれているものである⁽¹⁾。連結基礎概念の所説については特に米国において研究が盛んであり、そのことが現在も米国の新会計基準の波紋として日本の会計基準にも影響を及ぼしている。たとえば、純利益の定義変更について米国の「新基準では、少数株主の取り分も含めて純利益を計算、その後で親会社株主に帰属する利益と、少数株主に帰属する利益に分ける。一株利益には影響しないが、純利益は少数株主利益を含むため、従来よりも大きくなりやすい」⁽²⁾。また、少数株主もグループの出資者の位置付けとすることから、貸借対照表の負債と資本の中間項目としての「少数株主持分」を「非支配持分」(non-controlling interests)に呼称変更し、資本の一部に構成する⁽³⁾。このような変更の背景には誰の立場で連結財務諸表を作成するのか、すなわち、連結基礎概念における考え方が変わったことによる。

筆者は以前、連結基礎概念から導出される会計処理の理論的整合性を検討し、米国では1つの方向で統一される傾向にあることを明らかにしたとともに、日本では対立する概念が混在していることも指摘した⁽⁴⁾。その後、米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下「FASB」) は、国際会計基準審議会 (International

(1) 齋藤信哉「連結基礎概念 (連結財務諸表の性格)」杉山学編著『連結会計の基礎知識 (第4版)』中央経済社、2006年、13頁。

菊谷正人・吉田智也共著『連結財務諸表要説』同文館、2009年、13頁。

(2) 日本経済新聞朝刊、2009年4月21日。

(3) 同上。

(4) 吉田正人「連結財務諸表に関する一研究—連結基礎概念の観点から—」『経済学研究科紀要』(関東学院大学) 第22号、1998年3月、201-218頁。

Accounting Standards Board, 以下「IASB」)と共同プロジェクトを実施し、その過程で同様の会計基準に改訂されることになり、連結基礎概念の変更もはや国際的な潮流にあるといえよう。本稿では、連結基礎概念についての現在の傾向を概観し、対立する概念の再検討を行うとともに、IASBでは連結基礎概念をどのような立場で捉えているのかを明らかにしてみたい。

1. 連結基礎概念と FASB の関連会計基準の生成

(1) Baxter=Spinney および FASB 討議資料の連結基礎概念諸説

連結基礎概念に関連するものとして古くは Moonitz の1951年の著作⁽⁵⁾から、すでにのれんの計上方式が提唱されている。さらに Baxter=Spinney がそののれんの計上方式も包摂して連結基礎概念としてまとめたことにより、その後、FASB が1991年に公表した討議資料「連結方針と連結手続」(Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures)のなかでその考え方が継承されている⁽⁶⁾。

ここで Baxter=Spinney の提唱する連結基礎概念をみてみよう。それは次の4つに分類される⁽⁷⁾。

① 資本主概念 (proprietary concept)

資本主概念は個別会計における資本主理論を連結会計の領域に導入したものである。企業の所有主が最も重視される資本主理論を連結会計に適用することにより、親会社の所有主の観点から子会社の財務諸表の連結を考えることになる。

② 親会社概念 (parent company concept)

親会社概念は資本主概念の実際的な代替法として発展したものである。この概念によると、連結財務諸表は親会社株主のために作成されるものとされ、子会社の資産、負債、収益および費用を親会社の記録に置き換えることによって親会社財務諸表をより明瞭に表すことになる。

③ 親会社拡張概念 (parent company extension concept)

親会社拡張概念は本質的に親会社概念に基づくものである。親会社の資本勘定が連結実体の株主持分となり、少数株主持分は外部持分として処理されることから親会社概念に属する。

④ 実体概念 (entity concept)

実体概念は企業が利害の中心であり、企業の資産、負債および利益は実体のものであり、勘定や取引は営業活動単位としての企業全体の観点から分類・分析されるという、個別会計の実体理論を連結会計に援用したものである。

(5) M. Moonitz, *The Entity Theory of Consolidated Statements*, The Foundation Press, Inc., 1951.

(6) 川本淳「全部のれん方式の論点」『会計』第166巻第3号, 2004年9月, 49頁。

川本淳「少数株主持分の性質と測定」『会計』第176巻第2号, 2009年8月, 34-35頁。

(7) G.C. Baxter and J.C. Spinney, "A Closer Look at Consolidated Financial Statement Theory," *CA Magazine*, Vol.106, No.1, January 1975, pp.31-36.

訳については、吉田正人(1998年), 前掲稿, 202-203頁参照。

Baxter=Spinney の提唱する 4 つの概念は連結財務諸表を作成するための会計処理も各概念との一貫性をもつために異なってくる。資本主概念では、連結財務諸表は子会社の識別可能資産・負債の公正価値に対する親会社の比例的持分のみを連結することになり、のれんに関しては投資の取得原価と子会社の識別可能純資産の公正価値に対する親会社持分との差額として測定される。また、比例連結であるため少数株主持分は連結財務諸表に反映されない。親会社概念では、連結財務諸表は親会社株主のために作成されるのであるから、親会社の所有主持分が連結実体の所有主持分となり、少数株主持分は外部持分として処理される。親会社拡張概念も親会社概念同様、少数株主持分は外部持分として処理されるが、その一方で実体概念の特徴を会計処理に取り入れている。実体概念では、連結財務諸表は経済実体の観点から作成され、親会社持分と少数株主持分は同様に扱われる。

次に FASB 討議資料で提唱する連結基礎概念を示すことにする⁽⁸⁾。

① 経済的単一体概念 (economic unit concept)

経済的単一体概念は単一の経営者によって企業集団全体が支配されている点を強調する考え方である。連結財務諸表は単一の集団として事業活動を営んでいる法的実体の集合体について情報を提供しようとするもので、企業集団を構成するさまざまな実体の資産、負債、収益、費用、利得および損失が連結実体の資産、負債、収益、費用、利得および損失となる (討議資料, par.63)。

② 親会社概念 (parent company concept)

親会社概念は親会社株主の持分を強調する考え方である。連結財務諸表は親会社それ自体に対する株主持分に、子会社の純資産に対する親会社株主の未分配持分を加えたものを表す。連結貸借対照表は子会社に対する親会社の投資をすべての子会社の資産・負債に置き換えて、親会社の貸借対照表を修正したものである (討議資料, pars.64-65)。

③ 比例連結概念 (proportionate consolidation concept)

比例連結概念は子会社の資産、負債、収益、費用、利得および損失のうち親会社の持分に見合う部分のみを連結財務諸表に含める考え方である。報告実体はなお親会社であるが、連結財務諸表が報告するのは純資産額のうち親会社の所有主が直接に受益持分を有する資産、負債、収益、費用、利得および損失のみである点で親会社概念とは異なる (討議資料, pars.114-115)。

FASB 討議資料では上記 3 つに連結基礎概念を分類している。経済的単一体概念は親会社株主持分と少数株主持分をどちらも連結実体の所有者集団として構成し、純資産に含める。親会社概念では少数株主持分は連結実体の所有主持分とは別と考えられ、親会社株主持分が連結実体の株主持分となる。比例連結概念では少数株主持分は表示されず、それに見合う部分は親会社の連結財務諸表から除外される。また、経済的単一体概念にはのれんの計上方式によって、全部のれん方式と購入のれん方式がある。

Baxter=Spinney の連結基礎概念と FASB 討議資料の連結基礎概念の相関関係をみると資本主概念と比例連結概念、Baxter=Spinney と討議資料双方の親会社概念、親会社拡

(8) FASB, Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures*, FASB, September 10, 1991.

訳については、米国財務会計基準 (連結会計) 研究委員会報告『連結会計をめぐる米国財務会計基準の動向』企業財務制度研究会, 1995年, 248-269, 298-313頁参照。

張概念と経済的単一体概念（購入のれん方式）、実体概念と経済的単一体概念（全部のれん方式）がそれぞれ照応している。このことから Baxter=Spinney の4つの概念に整理した連結基礎概念を FASB が採り入れたことが明らかである⁽⁹⁾。なお、これら概念は、親会社説や経済的単一体説のように「…概念」が「…説」と表現されることも少なくない。

(2) 連結基礎概念によって導出される会計処理

本項では、FASB 討議資料により体系化された連結基礎概念から整合性もしくは一貫性のある会計処理に関して検討する。当該会計処理には、①連結範囲決定基準、②少数株主持分と少数株主利益の表示、③資本連結の方法、④未実現損益の消去、⑤のれんの処理、および⑥支配獲得後の持分の変動がある⁽¹⁰⁾。討議資料で取り上げられているもののうち、特に特徴のあるものとして、投資勘定と資本勘定の相殺消去、投資消去差額と少数株主持分の処理を行う資本連結の一連の会計処理について設例によって解説し⁽¹¹⁾、さらに少数株主持分の表示に関しても言及する。

設 例

P 社が S 社の発行済株式 60% を取得した場合の投資勘定と資本勘定の相殺消去仕訳を行いなさい。なお、P 社の S 社投資額は ¥900,000 であり、単一取引である。

(1) S 社貸借対照表(簿価)(単位：千円)
平成×1年3月31日

諸資産	1,200	諸負債	400
		資本金	700
		剰余金	100
	1,200		1,200

(2) S 社貸借対照表(公正価値)(単位：千円)
平成×1年3月31日

諸資産	1,600	諸負債	400
		資本金	700
		剰余金	500
	1,600		1,600

① 経済的単一体概念（全部のれん方式）

- ・簿価から公正価値への振替処理を行う。

(借) S 社 資 産 400,000 (貸) 評価替差額 400,000^{*1}

* 1 : S 社諸資産(公正価値) ¥1,600,000 - S 社諸資産(簿価) ¥1,200,000
= ¥400,000

- ・相殺消去仕訳を行う。

(借) 資 本 金 700,000 (貸) S 社 投 資 900,000
剰 余 金 100,000 少数株主持分 600,000^{*2}
評 価 替 差 額 400,000
の れ ん 300,000

* 2 : 子会社の全価値の推定計算 : S 社投資 ¥900,000 ÷ 60% = ¥1,500,000
少数株主持分の計算 : ¥1,500,000 - ¥900,000 = ¥600,000

(9) Baxter=Spinney や FASB 討議資料以外にも Moonitz や Childs 等の種々の連結基礎概念の提唱者がいる。当該論者については、川本淳著『連結会計基準論』森山書店、2002年、3-20頁に詳しい。

(10) 山地範明「会計基準の国際的統合と連結基礎概念」『企業会計』第61巻第2号、2009年2月、27-28頁。
吉田正人（1998年）、前掲稿、206-211頁。

(11) 吉田正人（1998年）、同上稿、209頁を参考にしている。

② 経済的単一体概念（購入のれん方式）

- ・簿価から公正価値への振替処理を行う。

（借） S 社 資 産 400,000 （貸） 評 価 替 差 額 400,000

- ・相殺消去仕訳を行う。

（借） 資 本 金	700,000	（貸） S 社 投 資	900,000
剰 余 金	100,000	少数株主持分	480,000 ^{*3}
評 価 替 差 額	400,000		
の れ ん	180,000		

* 3：少数株主持分の計算： $(¥700,000 + ¥100,000 + ¥400,000) \times 40\%$
= ¥480,000

③ 親会社概念

- ・簿価から公正価値への振替処理を行う。

（借） S 社 資 産 240,000 （貸） 評 価 替 差 額 240,000^{*4}

* 4：S社諸資産（公正価値）¥1,600,000－S社諸資産（簿価）¥1,200,000
= ¥400,000

親会社持分のみの公正価値への振替：¥400,000×60%＝¥240,000

- ・相殺消去仕訳を行う。

（借） 資 本 金	700,000	（貸） S 社 投 資	900,000
剰 余 金	100,000	少数株主持分	320,000 ^{*5}
評 価 替 差 額	240,000		
の れ ん	180,000		

* 5：少数株主持分の計算： $(¥700,000 + ¥100,000) \times 40\% = ¥320,000$

④ 比例連結概念

- ・簿価から公正価値への振替処理を行う。

（借） S 社 資 産 240,000 （貸） 評 価 替 差 額 240,000

- ・相殺消去仕訳を行う。

（借） 資 本 金	420,000 ^{*6}	（貸） S 社 投 資	900,000
剰 余 金	60,000 ^{*7}		
評 価 替 差 額	240,000		
の れ ん	180,000		

* 6：資本金の計算：¥700,000×60%＝¥420,000

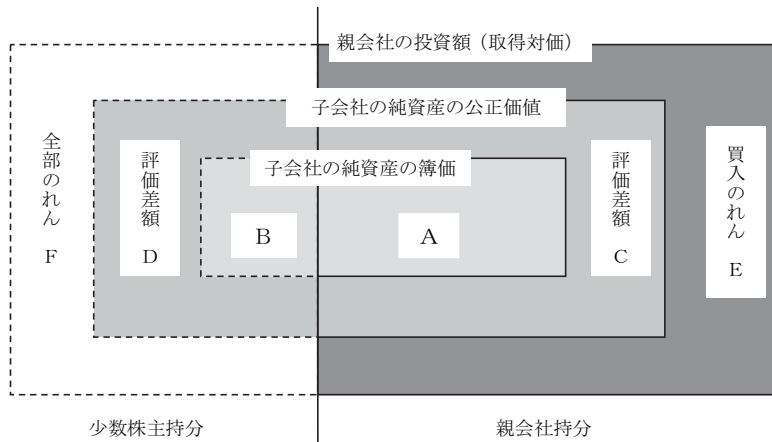
* 7：剰余金の計算：¥100,000×60%＝¥60,000

① 資本連結の会計処理

設例では単一取得の場合における資本連結の会計処理のみで解説を行った⁽¹²⁾。経済的単一体概念では子会社の識別可能資産・負債は親会社持分相当額も少数株主持分相当額もともに、取得日の公正価値で連結される。のれんについては、子会社の投資額から推定さ

(12) 資本連結の会計処理については、詳しくは、菊谷正人・吉田智也、前掲書、43-74頁を参照されたい。

図表 1 資本連結における連結基礎概念の相違



比 例 連 結 概 念 : $A+C+E$
 親 会 社 概 念 : $A+B+C+E$
 経済的単一体概念(購入のれん方式) : $A+B+C+D+E$
 経済的単一体概念(全部のれん方式) : $A+B+C+D+E+F$

(出典)菊谷正人・吉田智也共著『連結財務諸表要説』同文館、2009年、16頁を一部修正。

れる子会社の評価額と、子会社の資産・負債の公正価値との差額をのれんと解釈する全部のれん方式では少数株主持分相当額ののれんも包摂される。親会社の子会社に対す投資勘定と、子会社の識別可能純資産の公正価値に対する親会社の比例的持分との差額をのれんと解釈する購入のれん方式では少数株主持分相当額ののれんは含まれない（討議資料，pars.82-84）。また，設例の経済的単一体概念では，全部のれん方式も購入のれん方式も子会社の資産・負債を支配獲得日の公正価値で評価することから，「全面時価評価法」といい，親会社概念は，親会社の持分割合の部分のみ子会社の資産・負債を公正価値で評価することから，「部分時価評価法」という。なお，これらの連結基礎概念による資本連結の違いを図式化すると図表1のようになる。

② 少数株主持分の表示

経済的単一体概念では，少数株主持分は経済的単一体全体の所有主持分の一部であり，親会社持分と同様の性質を持つことからこれと同様に処理される。したがって，貸借対照表上，少数株主持分は所有主持分の一部となる（討議資料，pars.68, 385）。また，損益計算書上は純損益の内訳項目として処理される（討議資料，par.393）。

親会社概念では，少数株主持分は債務とはいえないし，親会社に対する持分も有していないことから通常は負債の部と株主持分の部との間に表示されるが，負債の部に表示されることもあるとし，損益計算書上は純損益を算定する際に控除されることとなる（討議資料，pars.70, 386, 392）。

比例連結概念では，少数株主持分に関する項目は連結上除外される。

ちなみに Baxter = Spinney は，実体概念によると貸借対照表上は，株主持分の一部，少数株主持分に帰属する損益は留保利益計算書の控除項目，親会社概念では，貸借対照表

上は負債で損益計算書上は純損益算定の際に控除される。親会社拡張概念では、貸借対照表上は負債と株主持分との間に表示され、損益計算書上は親会社概念と同様の処理となる。資本主概念も、少数株主持分に関する項目は連結上除外される⁽¹³⁾。

(3) FASB 討議資料以降の会計基準

FASB 討議資料における親会社概念、経済的単一体概念および比例連結概念の3つの概念のうち比例連結概念はこれまでほとんど議論の対象になっておらず、実質的には親会社概念か経済的単一体概念どちらの連結基礎概念を採用するかどうかに焦点が当てられてきた。つまり、連結とは当初から持分の割合に見合う部分を連結することではなく、全部連結を前提としていることになる。これは持分比率にかかわらず、支配は子会社の資産全体に及んでいることを根拠とする。連結の範囲は持株比率で子会社と定義する基準から支配力基準へと移行しているが、支配という概念では企業全体の資産を支配していることになる⁽¹⁴⁾。持株比率を基準にした場合には突き詰めると比例連結の考え方になるといえるとしても企業グループ全体の業績を把握することが連結決算の利点であるのだから現実的ではないことになる。したがって、連結基礎概念を検討する場合には、親会社概念と経済的単一体概念の2つの概念が選択肢となる。連結基礎概念に基づく会計処理をまとめると図表2のようになる。

討議資料以降のFASBの動向をまとめてみよう⁽¹⁵⁾。

① FASBは1995年、公開草案「連結財務諸表：方針と手続」(Exposure Draft, Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures)⁽¹⁶⁾を公表した。特に「支配」概念に関して持株基準から支配力基準へと連結範囲の支配の定義が定められている。

② 公開草案「連結財務諸表：方針と手続」に寄せられたコメントから1999年に改訂公開草案「連結財務諸表：目的と方針」(Exposure Draft (Revised), Standards, Consolidated Financial Statements: Purpose and Policy)⁽¹⁷⁾が公表された。これも実質的支配をあらためて重視したものだが、基準書とはならなかった。

この経緯からみて、FASBにおける連結財務諸表作成基準の改訂は連結範囲による持株基準から支配力基準への議論であったといえる。さらにその支配概念が企業グループの支配か、親会社株主の支配であるかという論点に及んでいる⁽¹⁸⁾。FASBは、その後、2007年12月に財務会計基準書第160号「連結財務諸表中の非支配持分—ARB第51号の改訂」(SFAS No.160, Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements—an

(13) G.C. Baxter and J.C. Spinney, *op. cit.*, pp.34-36.

(14) 川本淳「比例連結のすすめ」『季刊会計基準』第23号、2008年12月、117-120頁。また、現在、連結財務諸表で問題とされているものはこの全部連結から生起するものであることが述べられている。

なお、比例連結の狙いは持分利益の計算にあるといつてよいことから、比例連結概念は拡張された持分法であるとも考えられる(小栗崇資「連結会計の変容と概念フレームワーク」『産業経理』第68巻第2号、2008年7月、37頁)。

(15) 上田耕治「連結基礎概念に関する一考察—会計基準の国際的な改訂動向の検討を中心として—」『ビジネス&アカウンティング』(関西学院大学)第3号、2008年3月、53頁。

(16) FASB, Exposure Draft, *Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Consolidated Financial Statements: Policy and Procedures*, FASB, 1995.

(17) FASB, Exposure Draft (Revised), *Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Consolidated Financial Statements: Purpose and Policy*, FASB, 1999.

(18) 上田耕治、前掲稿、53-54頁。

図表 2 連結基礎概念に基づく会計処理

	親会社概念	経済的単一体概念
連結の範囲	持株基準	支配力基準
子会社の資産・負債の評価方法	部分時価評価法	全面時価評価法
のれんの処理	購入のれん方式	全部のれん方式 購入のれん方式
少数株主持分の表示	株主持分と負債以外の項目 もしくは負債の1項目	株主持分
少数株主持分損益の表示	純利益の控除項目	純利益の内訳項目
未実現損益の消去方法	親会社持分相当額消去方式	・ダウン・ストリーム 全額消去・親会社負担方式 ・アップ・ストリーム 全額消去・持分比率負担方式
支配獲得後の持分の変動	損益取引	資本取引

(出典) 向伊知郎「経済的単一体説に基づいた連結財務報告制度の必要性」『会計・監査ジャーナル』第19巻第2号, 2007年2月, 99頁, 桜井久勝「連結会計基準の国際化をめぐる論点」『企業会計』第60巻第1号, 2008年1月, 70頁および山地範明「会計基準の国際的統合と連結基礎概念」『企業会計』第61巻第2号, 2009年2月, 28頁を参考に筆者作成。

amendment of ARB No.51)⁽¹⁹⁾を公表し、さらに同年、第141号「企業結合」改訂基準(SFAS No.141 (Revised), Business Combinations)⁽²⁰⁾も公表された。このことから、連結基礎概念は連結財務諸表の会計基準としてだけでなく、企業結合の会計基準にも関わることになる。また、SFAS 第160号および第141号はIASBとの共同プロジェクトから公表されたものであることから、次節ではIASBの動向を主体に検討してみたい。

2. IASBの動向と連結基礎概念に対する認識基盤

(1) IASBとFASBの共同プロジェクト

これまでFASB討議資料を中心に連結基礎概念の諸相と整合する会計処理を概観し、FASB公開草案までの概要を示した。しかし、連結基礎概念の検討には続きがあり、ここからはIASBの動向に睭目しなければならない。なぜなら、IASBはFASBと共同プロジェクトを立ち上げ、企業結合と連結財務諸表の会計基準の改訂作業を進めることになったからである。IASBとFASBは2005年に公開草案⁽²¹⁾を公表し、それがFASBでは2007

(19) FASB, SFAS No.160, *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements-an amendment of ARB No.51*, FASB, 2007.

(20) FASB, SFAS No.141 (Revised), *Business Combinations*, FASB, 2007.

(21) IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB, 2005.

IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS 3 Business Combinations*, IASB, 2005.

年に SFAS 第160号として公表され、第141号として公表されたのである。IASB では、2008年 1月に改訂基準として国際会計基準第27号「連結および個別財務諸表」(IAS No.27, Consolidated and Separate Financial Statements) と国際財務報告基準第3号「企業結合」(IFRS No.3, Business Combinations) が公表された⁽²²⁾。ここまでのプロセスは、IASB の「企業結合プロジェクト (第2フェーズ)」として計画されたものである⁽²³⁾。これらの公開草案により、IASB でも「少数株主持分」を「非支配持分」に呼称変更⁽²⁴⁾したり、全部のれん方式が主張⁽²⁵⁾されたりするようになった⁽²⁶⁾。IASB・FASB 共同の2005年公開草案ではすでに経済的単一体概念に整合する会計処理の規定となっていたことが特徴である。しかし、もともと IASB の公表する会計基準には連結基礎概念に関する説明はなく、2005年公開草案においてもそれについての言及はなかった⁽²⁷⁾。ここで IAS 第27号が2004年に改訂基準が公表された際に少数株主持分の資本への表示に対する反対意見として、IASB 理事の山田辰己氏が以下のような主張を行ったとしている (IAS27 (2004), par.DO2)⁽²⁸⁾。

「従来、連結財務諸表の目的には2つの考え方がある。それらは親会社の考え方に包含される目的と経済実体の考え方に包含される目的である。山田氏は、目的、すなわちどの情報が誰に提供されるべきかを IAS 第27号の少数株主持分について決定を下す前に当審議会が検討すべきであると考えている。彼によれば当審議会はこの基本的な事項について十分な検討を行わず経済的実体の考え方を取り上げているという考えである。」

このことから IASB ではそれほど連結基礎概念と会計処理の整合性を考慮することなく、改訂を進めてきたことが明らかといえる。山田氏は、少数株主持分の分類に関する IAS 第27号の改訂は企業結合プロジェクト第2フェーズが完了するまで行われるべきではないと主張している (IAS27, par.DO3)。しかし、このときの少数株主持分の取り扱いについては連結基礎概念との整合性のことを論拠とするのではなく、2003年改訂の IAS 第1号「財務諸表の表示」(IAS No.1, Presentation of Financial Statements)⁽²⁹⁾において、少数株主持分は株主持分に表示されることが規定されており (IAS1 (2003), par.68)、その整

⁽²²⁾ IASB, IAS27 (Revised), *Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB, 2008.

IASB, IFRS 3 (Revised), *Business Combinations*, IASB, 2008.

⁽²³⁾ 荻原正佳「企業結合・連結会計—日本基準と国際会計基準の差異—」『企業会計』第59巻第1号、2007年1月、97頁。

向伊知郎「連結基礎概念からみた企業結合会計の論点—のれんと少数株主持分の当初測定を中心に—」『企業会計』第60巻第6号、2008年6月、25頁。

上田耕治、前掲稿、54頁。

⁽²⁴⁾ 非支配持分への変更は、以下の公開草案による。

FASB, Proposed Statement, *Consolidated Financial Statements, Including Accounting and Reporting of Noncontrolling Interests in Subsidiaries—a replacement of ARB No.51*, FASB, 2005.

⁽²⁵⁾ 全部のれん方式の主張は以下の公開草案による。

FASB, Proposed Statement, *Business Combinations— a replacement of FASB No.141*, FASB, 2005.

⁽²⁶⁾ 上田耕治、前掲稿、55頁。

⁽²⁷⁾ 荻原正佳、前掲稿、97頁。

⁽²⁸⁾ IASB, IAS27 (Revised), *Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB, 2004 (企業会計基準委員会訳『国際財務報告基準 (IFRSs) 2007』レクシスネクシス・ジャパン、2008年)。

⁽²⁹⁾ IASB, IAS 1 (Revised), *Presentation of Financial Statements*, IASB, 2003.

合性から結果的に経済的単一体概念に基づく会計処理になっていることになる⁽³⁰⁾。2007年改訂のIAS第1号⁽³¹⁾では、包括利益計算書の包括利益にも帰属することになっているので(IAS1(2007), par.83)、包括利益という利益概念のなかでも経済的単一体概念に基づくことになる⁽³²⁾。

しかしながら、IASBはFASBとの共同で企業結合のプロジェクトを開始し、IFRS第3号を公表したにもかかわらず、SFAS第141号と比較すると問題があることが判明した。向伊知郎教授は次のように述べられる⁽³³⁾。

「…のれんと少数株主持分の処理方法に関して、FASBは、企業結合公開草案における考え方を踏襲しているが、IASBは、全部のれんと購入のれんの選択適用を容認した。その結果、IFRS第3号とSFAS第141号における企業結合会計基準はほぼ収斂した内容になっているが、のれんの会計処理と少数株主持分の測定において相違が生じることになった。」

IASBは公開草案の段階ではFASBと同様、全部のれん方式を主張していた。企業結合プロジェクトの第2フェーズが完了した後、プレス・リリースで以下のように説明している。「異なる結論：IASBは、2つの問題—非支配持分の測定および3つの開示項目—に関してFASBと異なる決定に至った。改訂IFRS第3号は次のことを認めている。すなわち、取得企業が、被取得企業の非支配持分を、公正価値でも被取得企業の識別可能純資産の非支配持分割合でも測定することができる。しかし、改訂されたSFAS第141号『企業結合』—IFRS第3号と同等である米国基準—は、被取得企業の非支配持分を公正価値で測定するよう求めている」⁽³⁴⁾。山田辰己氏は、IASB会議報告によると2005年11月に行われた第51回会議のなかですでに次のような指摘があったことを示している⁽³⁵⁾。

「全部のれん説の採用については、アナリストを除き、反対が多かった。特に、取得企業が支払う対価には、取得企業の固有の期待とシナジー効果が含まれており、また、これが被取得企業全体の公正価値や識別可能資産及び負債の決定に際して、購入者に特有な要素の混入をもたらすことになる(公正価値として妥当ではない)との指摘があった。」

このことから、IFRS第3号ではFASBのように全部のれん方式のみを認めるのではなく、購入のれん方式をも認めることになった。このような差異が生じた原因の一端は連結基礎概念にも関連することが指摘される。すなわち、IASB・FASBが、企業結合会計基準を改訂する過程で、経済的単一体概念と親会社概念に関する包括的な議論を行っていない点が問題視されている⁽³⁶⁾。そこでIASBでは連結基礎概念についてどのように検討を進めているか明らかにする必要がある。

(30) 萩原正佳, 前掲稿, 97頁。

(31) IASB, IAS 1 (Revised), *Presentation of Financial Statements*, IASB, 2007.

(32) 齋藤真哉, 杉山学編著, 前掲書, 20頁。

上田耕治, 前掲稿, 56頁。

(33) 向伊知郎「国際財務報告基準(IFRS)第3号『企業結合』会計基準の特徴と課題」『経営管理研究所紀要』(愛知学院大学)第15号, 2008年12月, 102頁。

(34) IASB, Press Release, *IASB completes the second phase of the business combinations project*, IASB, January 10, 2008, p.4.

(35) 山田辰己「IASB会議報告(第51～第52回会議)」『JICPAジャーナル』第18巻第3号, 2006年3月, 46頁。

(36) 向伊知郎(2008年12月), 前掲稿, 102, 108頁。

(2) 概念フレームワークと連結基礎概念

連結基礎概念に関しては、IASB・FASB 共同プロジェクトの概念フレームワークの改訂のなかで進められることとなった。このプロジェクトは8つのフェーズに分かれている。そのなかで連結基礎概念に関連する項目は、フェーズAの「財務報告の目的および質的特性」とフェーズDの「報告実体」（もしくは「報告企業」）である。フェーズAに関しては、2006年7月にディスカッション・ペーパー「改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解：財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」(Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information)⁽³⁷⁾が公表された。これはIASB・FASB どちらからも公表され、同じ内容となっている。2008年5月には公開草案⁽³⁸⁾が公表された。同じく2008年5月にフェーズDからディスカッション・ペーパー「改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解：報告実体」(Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity)⁽³⁹⁾がIASB・FASB より公表された。本項では、これら概念フレームワークにおける公表物からIASBの連結基礎概念に関する方向性を検証する⁽⁴⁰⁾。

フェーズAに関するディスカッション・ペーパー「予備的見解」では、外部向け一般目的財務報告の目的は、現在および潜在的な投資家、債権者およびその他の者が、投資、与信および類似の資源の配分に関する意思決定を行う場合に有用となる情報を提供することであるとする（予備的見解，par.OB2）。潜在的利用者とは、株式投資家、債権者、仕入先、従業員、得意先、政府、政府機関および規制当局並びに一般大衆を対象とし（予備的

⁽³⁷⁾ IASB, Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, IASB, 2006（企業会計基準委員会訳，https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/20060706.pdf，最終アクセス，2010年2月7日）。

FASB, Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, FASB, 2006.

⁽³⁸⁾ IASB, Exposure Draft of *An improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The Objective of Financial Reporting, Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information*, IASB, 2008.

FASB, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information*, FASB, 2008.

⁽³⁹⁾ IASB, Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASB, 2008.

FASB, Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, FASB, 2008.

⁽⁴⁰⁾ 概念フレームワークにおける連結基礎概念の検討に関しては以下の論稿に詳しい。

桜井久勝「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』第61巻第2号，2009年2月，18-25頁。

小栗崇資，前掲稿，32-41頁。

向伊知郎（2008年6月），前掲稿，25-33頁。

向伊知郎（2008年12月），前掲稿，101-109頁。

山地範明，前掲稿，26-32頁。

見解, par.OB6), 一般目的の外部財務報告として次のように述べている (予備の見解, par.OB10)。

「一般目的の外部財務報告により提供される情報は、特定のグループのニーズを満たすためというより、幅広い利用者のニーズに向けてのものである。フレームワーク (案) 全体を通して、『財務報告書』又は『財務報告』という場合には、『一般目的の外部財務報告書』又は『一般目的の外部財務報告』を指す。したがって、財務報告書は、企業の所有者 (現在の普通株主及び連結財務諸表に記載される親会社の普通株主) 又はその他の特定グループの利用者の視点というより企業の視点を反映することになる。しかし、財務報告の基礎となる基本的な視点として企業の視点を採用することは、企業の所有者又はそれ以外の利用者グループ向けに第一に提供される財務報告情報を盛り込むことを排除するものではない。」(下線筆者)

「企業の視点」(the perspective of the entity) とは、これまでの経済的単一体概念と同義であると考えてよい⁽⁴¹⁾。さらに「予備の見解」では、「目的は幅広い利用者に情報を提供することなのか、それとも現在の株主に対してのみ情報を提供することなのか」という問いに対して以下のように記述している (予備の見解, pars.BC1.8, BC1.9, BC1.11)。

「FASB の現行のフレームワークも IASB の現行のフレームワークも、経済的意思決定を行う幅広い利用者にとって有用となる情報に関連して財務報告の目的を述べている。両フレームワークとも、特に投資家、債権者、従業員、仕入先、得意先及び政府機関など、幅広い現在の、及び潜在的な利用者を取り上げている。」

「基準レベルでは、財務報告は現在の普通株主の視点のみを対象とするものとすべきなのか、又は現在の普通株主の視点のみを反映させたものとすべきなのか、引き続き問題となる。すべてではないにしても、これらの問題の多くが、『親会社説』を採用しても、又は『経済的単一体説』を採用しても、その影響を受けることになる (…(略—引用者)…)。連結財務諸表及び負債と資本の区分の判断に関しては、基本的にはこれら 2 つの視点が重要となる。どちらの視点を採用するかで、取引及びその他の事象の効果が連結グループ全体の視点で捉えられることになるか、それとも親会社の視点から捉えられることになるかが決まってくる。」

「両審議会はまた、経済的単一体説は、幅広い利用者に焦点をあてるということに合致するものであるとの結論に達した。というのは、経済的単一体説では、企業の一部ではなく (連結財務諸表では、その一部とは親会社という)、企業全体の視点で取引及びその他の事象の効果を捉えることになるからだ。それに対し親会社説では、親会社の視点のみで取引及びその他の事象の効果を財務諸表に反映することになる。しかし、財務報告の基礎になる視点として経済的単一体説を採用するといって、それは現在の普通株主 (連結財務諸表における親会社の現在の普通株主など) の情報ニーズを無視することになるというものではない。それどころか、経済的単一体説は、財務諸表が現在の株主及びその他の利用者グループのニーズを確実に満たすようにするために意図された考え方である。」

企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, 以下、「ASBJ」) の訳

(41) 小栗崇資、同上稿、33頁。

なお、大雄智「二つの経済的単一体説」『会計』第177巻第4号、2010年4月、82頁によると、「企業の視点」が、経済的単一体概念を包摂する、より広い概念であるとも考えられる。

では上記のように親会社説と経済的単一体説⁽⁴²⁾と表されているが、原文では、前者は、proprietary perspective、後者は、entity perspectiveとなっている。前者は「所有主（資本主）説」とか「所有主観」、「所有主理論」と呼ばれたり、親会社説そのものでも呼ばれたりすることもある。後者は「企業主体観」や「企業体説」、「企業体理論」、「実体説」等、さまざまであり、どうも判然としないところがある。しかし、内容からすれば、親会社概念および経済的単一体概念と同義であるといえるとしても、厳密にいえばこれらの用語は伝統的な会計主体論（観）であるようにもみえる。本稿では、「所有主観」および「企業主体観」で統一することにする。

(3) IASB 会議報告からみた連結基礎概念

本項においては、IASB 会議報告が回を重ねるにつれて、企業結合や概念フレームワークにおけるフェーズA、フェーズDの連結基礎概念に関連する事項に関しての論点がいかに変容したかを山田氏の報告を中心にまとめることにする。

① 第51回会議（2005年11月）

すでに述べたように、第51回会議では全部のれん方式には反対が多かった。さらに同会議で次のような見解もあった⁽⁴³⁾。

所有主観に基づいて会計処理を考えるべきであるとの意見（段階取得における支配獲得後の取引後の取引を自己株式の取得とみる考え方に反対する意見）が多かった。

非支配持分が負債ではないことに反対する意見は少なかったが、非支配持分は、純粋な持分ではなく、そのことが、企業主体観を採用することには繋がらないという意見が多かった。むしろ、非支配持分を資本の部に示すのは、表示だけの問題であり、会計処理は、所有主観に基づいて行うべきである（支配持分と非支配持分との間の取引は、自己株式の取引と見るべきではない）という見解が多かった。

② 第63回会議（2006年12月）

(a) 企業結合に伴うのれんの認識で、購入のれん方式で認識すべきか、全部のれん方式で認識すべきかで見解がIASBのなかで拮抗している。FASBでは大多数が全部のれん方式を支持しているが、IASBでは公開草案に対する多くのコメントが全部のれん方式に対する懸念を表明している。状況打開のため、のれんの認識という論点ではなく、非支配持分の測定属性を明確にすることによってのれんを含む非支配持分全体の測定の問題のなかでのれんの問題を解決することを考えた。非支配持分の測定属性が公正価値であれば、非支配持分の公正価値には非支配持分に帰属するのれんが含まれ、これを公正価値で測定することにして、その結果、全部のれん方式が採用される。しかし、非支配持分の測定属性が識別可能純資産の比例的持分のみであるとすると、購入のれん方式の採用となる。非支配持分について信頼性をもって公正価値で測定できるかどうかは問題であり、例外として購入のれん方式を検討することとなった⁽⁴⁴⁾。

(b) 概念フレームワークのフェーズDでは、報告企業の観点から親会社とグループ事業体の関係について3つの考え方を次のように検討した。(i) 親会社とグループ事業体を1事

(42) 日本の連結財務諸表の作成基準においても「親会社概念」、「経済的単一体概念」のような「概念」ではなく、「説」を用いているが、特に相違となる意味はない。

(43) 山田辰己、前掲稿、46頁。

(44) 山田辰己、「IASB 会議報告（第63回会議）」『会計・監査ジャーナル』第19巻第3号、2007年3月、114-115頁。

業体とし、一般目的外部財務報告として親会社単独財務諸表と連結財務諸表の2つを認める考え方、(ii)親会社とグループ事業体を1事業体とみるとともに一般目的外部財務報告として連結財務諸表のみを認める考え方、および(iii)親会社とグループ事業体を別個の事業体とする考え方である。このときの暫定合意では(iii)が採用された⁽⁴⁵⁾。

③ 第69回会議（2007年6月）

2006年7月公表のディスカッション・ペーパー「予備的見解」（フェーズA）に対して受けたコメントで第1章「財務報告の目的」において、企業主体観が所有主観を凌駕するという点を十分検討しないまま決定しているのではないかという指摘があった。第1章では一般目的外部財務報告の報告対象となるのは、企業であり、企業に持分をもつ所有主等ではないことが示されているにすぎず、企業主体観と所有主観について論じているかの印象を回避することが確認され、そのような議論は、フェーズDにおいて議論することが確認された⁽⁴⁶⁾。

④ 第76回会議（2008年2月）

2008年5月に向けて公表準備中の公開草案では、一般目的外部財務報告の目的は、企業の財政状態に関する情報を資本提供者に提供することとされ、企業主体観が採用されている。フェーズAでのディスカッション・ペーパー「予備的見解」第1章でも企業主体観が採用されているものの、所有主観と企業主体観の議論が十分記述されていない。フェーズDでこの問題を取り扱う予定であったが、フェーズDでは、財務諸表を作成する対象となる企業の範囲の決定が議論の中心であり、財務諸表を誰のために、または誰の視点で作成すべきかという議論は、フェーズDの論点ではないこととされ、この問題をどこで扱うかが議論された。フェーズAで取り扱うべきであるが、すでに公開草案の段階なので、所有主観と企業主体観に関する議論だけをどの章にも属さない独立した付録とすべきではないかといった検討も行われた⁽⁴⁷⁾。

⑤ 第78回会議（2008年4月）

フェーズAでは、企業主体観が採用されているが、なぜ所有主観ではなく、企業主体観であるかの十分な説明がなされていないことから、フェーズAとフェーズDの結論の背景でこの問題に関する議論の整理を行うことが提案された。財務報告の目的は、資本提供者（現在および潜在的な投資家および債権者等）の意思決定に資する情報の提供、すなわち、これは企業主体観によって達成される。しかし、親会社株主のように特定の資本提供者からの情報ニーズに応える情報の提供を妨げるものではない点から、2つの視点が説明され

(45) 同上稿、119-120頁。

さらに詳しく、(i)の親会社単独財務諸表と連結財務諸表の2つを認める考え方は、連結財務諸表が単独財務諸表で表示される資産・負債に対する代替的表示方法と位置付けられるとし、(ii)の連結財務諸表のみを認める考え方は、親会社単独財務諸表が一般目的外部財務報告としては認められないこととなるとし、(iii)の親会社とグループ事業体を別個の事業体とする考え方では、親会社とその子会社からなるグループの場合には、親会社、グループ事業体（親会社および子会社）および子会社の3つが報告企業となりえることになり、親会社単独財務諸表、連結財務諸表および子会社の財務諸表がそれぞれ一般目的外部財務報告となる（同上）。

(46) 山田辰己、「IASB 会議報告（第69回会議）」『会計・監査ジャーナル』第19巻第9号、2007年9月、64頁。

(47) 山田辰己、「IASB 会議報告（第75～76回会議）」『会計・監査ジャーナル』第20巻第5号、2008年5月、34-35頁。

ている。

フェーズDでは、親会社の財務諸表と連結財務諸表との関係についてIASB・FASBは意見が一致していない。次のように3つの考え方がある。(i)親会社単独の財務諸表も連結財務諸表も有用な情報を提供する。(ii)連結財務諸表は外部利用者に有用な情報を提供するが、親会社単独の財務諸表もある状況下で提供されるべきである。(iii)連結財務諸表のみが有用な情報を外部利用者に提供する。したがって、親会社単独の財務諸表は外部利用者に提供されない。

FASBは(iii)を支持しているが、IASBは親会社単独の財務諸表も外部利用者に役立つと考えるメンバーが多かった。この結果、準備中のディスカッション・ペーパーでは暫定合意で(a)親会社は必ず連結財務諸表を表示すること、(b)親会社単独の財務諸表の表示は、それが連結財務諸表が表示される財務報告のなかで同時に表示されている場合には、概念上、その表示を妨げてはならないと決まった⁽⁴⁸⁾。

⑥ 第87回会議報告（2009年1月）

報告企業の定義がフェーズAでの議論も勘案し、暫定的に次のように合意されたとともに、グループ報告企業の諸点についても暫定的合意に至った⁽⁴⁹⁾。

(i)報告企業の定義

「報告企業とは、現在及び潜在的な株式投資家、貸付者及び他の資本提供者にとって、資本提供者の立場としての意思決定の際に、その財務情報が有用である可能性を有している経済活動の確定された領域である。」

(ii)グループ報告企業

- (a) 報告企業が他の企業を支配しているときには、支配企業モデルを用いた連結財務諸表を表示しなければならない。
- (b) 支配企業が報告企業でない場合には、共通支配下にある企業の結合財務諸表 (combined financial statements) を示すことが有用である。
- (c) ある状況下では、リスクと経済価値の評価をすることが、支配企業モデルを適用する際に有用なことがあるが、連結すべき企業を識別するためのベースとして、支配に置換されるものではない。
- (d) 親会社の個別財務諸表は、強制されるべきではないが、もし連結財務諸表とともに提示されれば、有用な情報を提供する。

⑦ 第89回会議報告（2009年3月）

本会議では、フェーズAおよびフェーズDについて以下のような合意がなされた⁽⁵⁰⁾。

フェーズAについては公開草案に対するコメントから、最終案を作成する作業に着手する段階に入った。暫定合意となったうち、連結基礎概念に関連するものは、「企業主体観」(entity perspective)、「実体説」(entity theory) および「所有主観」(proprietary perspective) という用語の使用をできるだけ避けるようにすることである。

(48) 山田辰己、「IASB 会議報告（第78回会議）」（企業会計基準委員会、https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/minutes/20080415_078.pdf、最終アクセス、2010年2月22日）

(49) 山田辰己、「IASB 会議報告（第87回会議）」（企業会計基準委員会、https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/minutes/20090119_087.pdf、最終アクセス、2010年2月22日）

(50) 山田辰己、「IASB 会議報告（第89回会議）」『会計・監査ジャーナル』第21巻第6号、2009年6月、71-72頁。

フェーズDでは、概念レベルでの「企業の支配」の定義と重要な影響、比例連結の取り扱いについて議論が行われた。その結果、(i)基準レベルと重複する部分があるものの、概念フレームワークレベルで企業に対する支配概念について高次元の記述を含める、(ii)「重要な影響」は、企業の支配を構成しない、および(iii)「比例連結」は触れないことにする、ということが合意された。

3. 日本の連結財務諸表制度

(1) 連結財務諸表制度—昭和50年—

1967(昭和42)年5月19日、企業会計審議会は「連結財務諸表に関する意見書」を大蔵大臣に答申した。本意見書によって、すでに連結財務諸表の基本原則、範囲、作成の基準等が定められており、これに基づいて1975(昭和50)年6月24日に「連結財務諸表原則」が公表されている。それによると、ある会社の議決権株式の過半数を所有している会社を親会社とする持株基準が連結範囲決定基準となっており、少数株主持分は負債の項目とされている(「連結財務諸表原則」(昭和50年)、第三・一・2、六・1)。基本的に昭和42年意見書を基礎としており、わが国の「連結財務諸表原則」は親会社説が採用されていることになる⁽⁵¹⁾。

(2) 連結財務諸表制度—平成9年—

1997(平成9)年6月6日「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が企業会計審議会によって公表され、「連結財務諸表原則」が改訂された。22年ぶりに改訂原則が公表されたことになるが、意見書において制度見直しの原因を次のように説明している(意見書、二)。

「近年、子会社等を通じての経済活動の拡大及び海外における資金調達活動の活発化など、我が国企業の多角化・国際化が急速に進展し、また、我が国証券市場への海外投資家の参入が増加するなど、我が国企業を取り巻く環境は著しく変化している。

このような環境の変化に伴い、企業の側において連結経営を重視する傾向が強まるとともに、投資者の側からは、企業集団の抱えるリスクとリターンを的確に判断するため、連結情報に対するニーズが一段と高まってきている。このような状況を反映して、我が国の連結情報に係るディスクロージャーの現状については、なお多くの問題点が指摘されてきた。」

このことから、連結情報を充実させるとともに、連結範囲等、指摘されている問題点の改訂に踏み切った。これまで財務諸表は、個別主・連結従であったものが、連結主・個別従へと連結中心のディスクロージャーへと転換した。また、基本的な考え方として連結基礎概念について意見書のなかで次のように言及している(意見書第二部、一・2)。

「連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の二つの考え方がある。いずれの説においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主持分のみを反映させるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の

(51) 詳しくは、菊谷正人・吉田智也、前掲書、3-5頁を参照のこと。

財務諸表と位置づけて、企業集団を構成する全ての会社の株主持分を反映させるものであるという点で異なっている。」

本意見書によって、親会社説と経済的単一体説の定義がなされたことになり、その結果、従来と同じく親会社説を採用することとなった。連結範囲については国際的な傾向から、支配力基準が採用された（「連結財務諸表原則」（平成9年），第三・一・2）。少数株主持分は負債の部と資本の部の中間項目とし（「連結財務諸表原則」（平成9年），第四・九・1），子会社の資産・負債の評価については、部分時価評価法と全面時価評価法の選択適用を認めた（「連結財務諸表原則」（平成9年），第四・二・1）。これまでも連結財務諸表制度は見直しを重ねてきたわけだが、平成9年の見直しは経済活動の国際化の状況に鑑みて、このような大幅な改訂が行われた⁽⁵²⁾。

(3) 連結財務諸表制度—平成20年⁽⁵³⁾—

2001（平成13）年7月にASBJが設立されたことにより、ASBJから連結財務諸表制度に影響を与える会計基準が以下のように公表された。

- ① 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（2005（平成17）年12月）
- ② 企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（2005（平成17）年12月）
- ③ 企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」（2008（平成20）年3月）

また、ASBJ以前に企業会計審議会から「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（1998（平成10）年3月）も公表されている。

さらに、ASBJとIASBの共同でコンバージェンスを加速化させることが合意され、もはや平成9年の「連結財務諸表原則」では対応できないことから、2008（平成20）年12月、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」が公表された。

以上の企業会計基準が公表された結果、子会社の資産・負債の評価については、「平成9年連結原則後、部分時価評価法の採用はわずかであること⁽⁵⁴⁾」、また、子会社株式を現金以外の対価（例えば、自社の株式）で取得する取引を対象としていた平成十五年公表の『企業結合に係る会計基準』では全面時価評価法が前提とされたこととの整合性の観点から、本会計基準では、全面時価評価法のみとする…」（企業会計基準第22号，第61項）ことになった。また、少数株主持分の表示については、純資産の部に記載されることになり、少数株主損益は、連結損益計算書に損失または利益として表示し、当期純利益は親会社の株主に帰属する利益の額として計算する（企業会計基準第22号，第55項）。その際、少数株主損益調整前当期純利益を表示し、それに少数株主損益を加減して、当期純利益を表示する（企業会計基準第22号，第39項(3)）。したがって、わが国の連結財務諸表制度はこれまで通り、親会社説の考え方を通すことになる。これに関しては、「…連結財務諸表が提供する情報は主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられるとともに、親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられることによる。…(略)…親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したもの

⁽⁵²⁾ 同上書，5-8頁を参照のこと。

⁽⁵³⁾ 本項は，同上書，8-12頁を参照した。

⁽⁵⁴⁾ 萩原正佳，前掲稿，97および100頁の注3を参照のこと。

の、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている」(企業会計基準第22号、第51項)。

4. 親会社概念と経済的単一体概念の相剋

本稿では特に連結基礎概念に整合する会計処理における重要な論点として俎上に載せられるのれんおよび少数株主持分の処理に関してFASB 討議資料を用いて設例により解説した。筆者が連結基礎概念を考察した当時の資料としてはFASB 討議資料が中心となっていたが、本稿で検討した通り、現在までにIASB・FASB 共同プロジェクト等によって、より進んだ議論が行われていることが明らかとなった。しかし、その内容は必ずしも連結基礎概念が上位概念となって整合する会計処理をコーディネートしたわけではない。

ここで本稿において検討した親会社概念と経済的単一体概念に関する内容について整理してみたい。

(1) 支配の概念

支配力基準についてはIASBにおいてもわが国においても連結範囲決定基準として採用しており、国際的な動向であるといえる。持株基準が親会社概念に整合する会計処理であり、支配力基準は経済的単一体概念に整合することになる。とはいえ、支配とは、連結企業グループによる支配なのか、親会社株主による支配なのかという差異であるともいえる⁽⁵⁵⁾。このことから経済的単一体概念に整合する支配力基準といえども親会社概念において適合しないということではない。本稿では支配力基準に関わる今日の問題までは取り上げていないが、これについては特別目的事業体を連結対象とするかどうかという問題が検討されている。IASBでも公開草案が公表されており、本稿とは別に検討することが必要であるといえよう⁽⁵⁶⁾。

(2) 全部のれん方式と購入のれん方式

IASBのIFRS第3号では、全部のれん方式と購入のれん方式の選択適用を認めたが、FASBのSFAS第141号では、全部のれん方式のみを採用した。当然、被取得会社の資産・負債は全面時価評価法が適用される。それに対し、わが国では全面時価評価法が適用され

⁽⁵⁵⁾ 上田耕治、前掲稿、53-54頁。

また、親会社概念は、支配の概念思考だけでなく、親会社持分を区分して計算表示することにより、企業の視点による資産・負債の評価を重視する会計処理にも反しないことから、経済的単一体概念に適合する会計処理を許容する多様性をもっている。したがって、区分計算表示の方法により両概念を調整し、両概念に基づく会計処理も相容れないものは多くなく、非支配持分の表示・非支配株主損益の包括利益への算入が最大の論点になると考えられる(同上稿、62-63頁)。

さらには、「支配実体モデル」は、むしろ親会社の観点に通ずるともいわれる(村田英治「連結会計主体論の再検討」『経理研究』(中央大学)第52号、2009年2月、161頁)。

⁽⁵⁶⁾ 詳細は次の論稿を参照されたい。

桜井久勝「連結会計基準の国際化をめぐる論点」『企業会計』第60巻第1号、2008年1月、65-69頁。

上田耕治「特別目的事業体(SPE)の会計処理を巡る国際的課題」平松一夫編著『国際財務報告論—会計基準の収斂と新たな展開—』中央経済社、2007年、241-259頁。

孔炳龍・持田崇「連結会計に関する一考察—SPEの連結について—」『駿河台経済論集』(駿河台大学)、第19巻第1号、2009年9月、1-57頁。

るが、全部のれん方式は適用されない。ASBJにおいて公表した企業会計基準第22号でも親会社概念を採用したことで、わが国の連結財務諸表会計基準としては部分時価評価法を採用しないことにしたのは概念上の問題となるという指摘もあるかもしれない。しかしながら、部分時価評価法も全面時価評価法も子会社の資産・負債の評価に関する方法であり、連結基礎概念に単純に結びつけることができるかといえるのか。親会社概念は、親会社持分が連結実体の株主持分となり、親会社持分を重視した概念ではあるものの、全面時価評価法で少数株主持分の割合を時価で評価することとは決して矛盾することではない⁽⁵⁷⁾。また、「全面時価評価法では、親会社の持分割合も持分割合以外も公正価値評価されることから、支配力を有した親会社が企業集団全体を支配しているかのように評価される。この点では、親会社説と全面時価評価法とが必ずしも矛盾するとは言えない。」⁽⁵⁸⁾とも指摘される。前述の支配力基準にしてもこの全面時価評価法にしても、経済的単一体概念に整合する会計処理という一様性ではなく、親会社概念においても認めうる多様性をもっていることになる。

のれんの処理に関しては、IASB・FASB共同プロジェクトによって、企業結合会計基準のコンバージェンスはIFRS第3号とSFAS第141号が公表されたことですでに終息したわけだが、全部のれん方式と購入のれん方式採用による相違の問題が残っている。それは、IASBとFASBが、企業結合会計基準を改訂する過程で、経済的単一体概念と親会社概念に関する包括的な議論を行っていない点であることも指摘できるが、IASBは連結基礎概念についてはすでに明らかにしたように概念フレームワークで検討している。

また、のれんの性質に関わるともいえる問題で、全部のれん方式がはたしてのれんの処理として妥当であるかどうかという疑問がある。第1節において、設例により少数株主持分の公正価値の推定計算を行ったが、IFRS第3号ではこのような単純な計算方法は取り入れられていない。

のれんは「コアのれん」としてIASB・FASBで説明されており、1つはこれまでの被取得企業の純資産の超過収益力として、継続企業要素の公正価値を取り上げるとともに、さらに新たに加わったのが、企業結合することで生じる予測されるシナジー効果とその他の便益の公正価値である⁽⁵⁹⁾。後者は被取得企業全体の公正価値を測定する際に市場価格に反映されないシナジー価値が含まれる。少数株主持分も公正価値で評価され、少数株主持分に見合うのれんも認識することから、全部のれん方式を意味することになる⁽⁶⁰⁾。これまでののれんの計上は有償取得に限るべきであるという考え方であったことから、少数株主持分に対するのれんの計上が認められなかった会計処理方法からの変更であるといえ

(57) 高須教夫「親会社説の踏襲—『所有』概念と『支配』概念の錯綜—」『企業会計』第49巻第13号、1997年12月、37-40頁。

吉田正人「連結財務諸表制度の見直しにおける主要論点」『経済学研究科紀要』（関東学院大学）第24号、2000年3月、73頁。

(58) 向伊知郎「経済的単一体説に基づいた連結財務報告制度の必要性」『会計・監査ジャーナル』第19巻第2号、2007年2月、100頁。

もっとも、向教授は、以下のようにも述べられている（同上）。

「親会社説が親会社の持分割合を重視していることを考えると、全面時価評価法は親会社の持分割合と少数株主の持分割合を同等に位置付けた評価方法であることから、親会社説とは異なった評価方法であると考えられる。」

(59) 向伊知郎（2008年6月）、前掲稿、27頁。

る⁽⁶¹⁾。このことは、すなわち、自己創設のれんを認めることになる⁽⁶²⁾。なぜそこまでして少数株主持分の公正価値測定に拘泥するのであろうか。川本淳教授は、「…少数株主持分をリアリティのある金額で測定しようという話というよりも、連結のれんを他の資産同様、少数株主の持分に見合う分も含めて、企業結合時の公正価値で評価（全部のれん方式）したい、そのために少数株主持分を公正価値で測定することが必要になるという話であろう。」⁽⁶³⁾と述べられる。川本教授は、公正価値で測定するメリットとして、IFRS 第3号で株式価値の見積りに役立つことが記述されているが、少数株主持分は子会社の利益に応じて増減するのだから、連結財務諸表に記載される少数株主持分の額と、その公正価値は乖離することになり、株式価値の推定に役立たなくなってしまうと指摘され、このことから、子会社取得時に一度でも公正価値で評価したほうが株式価値の推定精度があがると主張するならば、もはや理屈というよりはいい加減の話であると疑問を呈している⁽⁶⁴⁾。

結局、全部のれん方式を認めた理由は、次の2点である⁽⁶⁵⁾。

① 概念フレームワーク等において公正価値評価の考え方が取り入れられるようになったため。

② 企業結合会計の取得法と連結会計の全面時価評価法との理論的整合性のため。

このことから、連結基礎概念との関連では後付けではあるが、経済的単一体概念の考え方と合致することになる。しかし、全面時価評価法であれば、購入のれん方式でも経済的単一体概念に基づくことになる。また、全部のれん方式を正当化しようにも、上記の通り、少数株主持分を公正価値で測定する有意義性が認められない。

(3) 少数株主持分

少数株主持分は負債なのか、株主持分なのか、それとも負債と株主持分の間項目かという問題は、親会社概念と経済的単一体概念で会計処理との整合性を判定するうえで最も判然とする論点であると思われる。IAS 第27号では、すでに少数株主持分から非支配持分に呼称を変更し、次のように規定している。「非支配持分は、連結財政状態計算書において、親会社の所有者の持分とは区別して資本に表示しなければならない」（IAS27, par.27）⁽⁶⁶⁾。また、非支配株主損益は包括利益に含められる（IAS27, par.28）。

わが国では、昭和42年の連結財務諸表に関する意見書の注解6で連結貸借対照表の貸方に負債・資本とは別に記載するようになっていた。その後、「連結財務諸表原則」（昭和50年）になると、「負債の部は、流動負債、固定負債及び少数株主持分に区分して記載しな

(60) 全部のれん方式による計算例等、詳細は以下の論稿を参照されたい。

川本淳（2004年）、前掲稿、53-59頁。

向伊知郎（2007年）、前掲稿、101-102頁。

向伊知郎「企業結合会計」菊谷正人編著『IFRS・IAS（国際財務報告基準・国際会計基準）徹底解説—計算例と仕訳例でわかる国際会計基準—』税務経理協会、2010年、205-212頁。

(61) 向伊知郎（2008年12月）、前掲稿、103頁。

(62) 詳しくは、藤田晶子「SFAS 第141号（改訂版）の公表とその意義」『産業経理』第68巻第1号、2008年4月、101-103頁を参照されたい。

(63) 川本淳（2009年）、前掲稿、38頁。

(64) 同上稿、39頁。

(65) 向伊知郎（2008年6月）、前掲稿、29頁。

(66) 訳については、企業会計基準委員会訳『国際財務報告基準（IFRS）2009』中央経済社、2009年を参考としている。

なければならない。」「連結財務諸表原則」(昭和50年)、第四・六・1)となり、「連結財務諸表原則」(平成9年)では、負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示した(「連結財務諸表原則」(平成9年)、意見書第二部、二・2)。企業会計基準第5号では、純資産の部の会計基準が定められ、純資産の部に少数株主持分を、株主資本以外の項目として区分した(企業会計基準第5号、第7項(2))。また、「…資本については、一般に、財務諸表を報告する主体の所有者(株式会社の場合には株主)に帰属するものと理解されており、また、連結貸借対照表における資本に関しては、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主に帰属するもののみを反映させるという親会社説の考え方…」(企業会計基準第5号、第18項)によっている。

(4) 概念フレームワーク

連結基礎概念に関しては、概念フレームワークで取り扱うことがIASB会議で決められた。IASB・FASB共同による概念フレームワークは、2006年のフェーズAに関する「予備的見解」が、2008年に公開草案「改善された財務報告の概念フレームワーク 第1章財務報告の目的および第2章意思決定に有用な財務報告情報の質的特性と制約条件」として公表されたとともに、フェーズDに関してもディスカッション・ペーパーが公表された。フェーズAの「予備的見解」は、企業主体観や所有主観という表現を使用しているが、公開草案においてもその考え方の延長線上にある。企業主体観による考え方を採用しているということは、すなわち、経済的単一体概念を指向しているといえる。しかし、IASBでは企業主体観や所有主観という用語を用いていることからしても、会計主体論(観)を連結会計主体論(連結基礎概念)に援用しているように見受けられる。ASBJは、2008年9月にフェーズAの公開草案においても、フェーズDのディスカッション・ペーパー「予備的見解」においてもコメントを寄せており、連結基礎概念についても言及している。公開草案については、たとえば次のようなコメントがある⁽⁶⁷⁾。

「会計主体観(accounting point of view)はだれの立場から会計をみるか、すなわち誰の観点から財務諸表を作成するかという問題であり、利用者の立場を問題にしているのではない。所有主観は、所有主の観点から財務諸表を作成するものであり、企業主体観は、企業の観点から財務諸表を作成するものである。したがって、焦点を合わせる利用者を投資者(リスク資本の提供者)…(略)…からすべての資本提供者に拡張することと、財務諸表を誰の観点から作成するか(会計主体観)とは全く論理的な関係がなく、これを結びつけて論じること…(略)…は、そもそも誤りである。」

このように会計主体論と利用者の立場との関係性の間違いを指摘したり、その他に関しても企業主体観の問題点を取り上げている。また、フェーズDの「予備的見解」では連結財務諸表は、親会社株主の観点からではなく、グループ報告企業の観点から表示すべきという点に同意すべきかどうかについて、ASBJは同意しないことをコメントしている。上記のように企業主体観に問題があることを指摘したうえで、次のことをその理由としている。グループ報告企業の資本提供者には、親会社株主のほかに、子会社の債権者や株主が含まれる。彼らに対しても資本提供者としての資格において意思決定するうえでの有用な

⁽⁶⁷⁾ 企業会計基準委員会「公開草案『財務報告の概念フレームワーク改訂案 第1章 財務報告の目的及び第2章 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性及び制約条件』に対するコメント」(2008年9月26日)(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20080926_2.pdf, 最終アクセス, 2010年2月20日)

財務情報を提供することが含まれている。しかし、彼らの意思決定に必要な情報とは、当該子会社に関する財務情報である。連結財務諸表をグループ報告企業の観点から表示するということは、子会社の債権者、株主が、親会社の債権者、株主と同様にグループ報告企業の財務諸表の利用者と想定されていることを意味する。しかし、グループ報告企業の財務情報を最も必要としている親会社株主に焦点を合わせず、グループ報告企業の財務情報を最も必要としない関係者まで想定する利用者に含めた結果、グループ報告企業の財務情報を最も必要とする利用者に提供される情報量を減少させることになる。焦点を合わせる対象を広げて、すべてのクラスの利用者とするよりも、そのなかの最終的なリスクを負担する親会社株主に焦点を合わせるほうが、結果的にそれ以外の財務諸表利用者も含めて、より容易に財務報告の目的を達成することにつながると考える⁽⁶⁸⁾。

このことは、ASBJが親会社概念の考え方を支持しているとコメントしていることになる。また、IASBでは、会計主体論から連結基礎概念の関係性で説明しようとしているように見受けられるが、実際は伝統的な会計主体論をそのまま連結用に派生したものが連結基礎概念であるということは、すでに否定されているし、もちろん、そのような伝統的な会計主体論をなぞるものでもない⁽⁶⁹⁾。連結基礎概念については概念フレームワークのなかで議論することとされたが、IAS第27号での山田氏の連結基礎概念についての検討が十分ではないという発言やIASB会議報告での経過でも、連結基礎概念をどこで扱えばよいかも当初、明確ではなく、企業主体観や所有主観という用語をできるだけ使わないようにすることまで議論されていたことから、積極的に検討して行こうという姿勢を感じることはできない。なお、フェーズDの「予備的見解」で、親会社株主の観点ではなく、連結グループの観点から財務諸表が作成され、企業主体観の下で、グループ報告実体の情報

⁽⁶⁸⁾ 企業会計基準委員会「討議資料『財務報告の概念フレームワーク改訂案に関する予備的見解 報告企業』に対するコメント」(2008年9月26日) (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20080926.pdf, 最終アクセス, 2010年2月20日)

⁽⁶⁹⁾ 梅原秀継「会計主体と株主持分——一般理論および連結基礎概念の適用をめぐる——」『會計』第169巻第4号, 2006年4月, 13-28頁によると, 一般理論の会計主体論では, 企業主体観は資金提供者から独立した企業それ自体の立場を重視して, 資金提供者の資産に対する全ての持分(請求権)を同等とみなす。したがって, 債権者持分を示す負債と株主持分の区分が課題となることはないとする。つまり, 所有主観と企業主体観で比較した場合には, 負債と株主持分の区分を前提としているのは所有主観のみになる。少数株主持分を負債とするか, 資本とするか, それらの中間項目とするかといった議論そのものが企業主体観から派生した考え方では前提としてありえないことになる。したがって, 経済的単一体概念は企業主体観とは直接的な関係がない。親会社概念も経済的単一体概念も所有主観との関係性において理論的にも成立するといえる。その場合には, 親会社概念と経済的単一体概念の対立は, 特定の株主を重視するか否かの違いとなる。

また, 川本淳, 前掲書, 9-13頁においても Moonitz の文献でも会計主体論と連結基礎概念の関係性を結びつけることはできないことが述べられている。

なお, 大日方隆, 川村義則, 倉田幸路, 佐藤信彦「座談会 IFRS 対応を考える 会計制度を巡る国際動向と IFRS 適用に向けた諸問題 後編 概念フレームワークとアドプションを巡る問題」『別冊企業会計 IFRS 導入の論点』中央経済社, 2009年, 121頁によると, 「佐藤 …所有主観ではなくて企業主体観に立脚して, その結果, 貸借対照表の貸方における, いわゆる負債と持分(純資産)とが同質的に捉えられているのですが, そうすると利益観として従来とられていた資産負債アプローチないし資産負債利益観との関連をどのように考えるかという点が問題になると思います。」との発言からも一般理論の会計主体論として IASB では捉えられているように思われる。しかし, 単に古典的な会計主体論ではないとも考えられている。むしろ, 一般目的財務報告が株主等, 特定グループを対象とするのではなく, 現在または潜在的な資本提供者の情報要求に応えることに企業主体観を採用した真意があるという主張がある(村田英治(2009年), 前掲稿, 158頁)。

提供を行うとしている（予備的見解，pars.115-116）。このことから IASB は、「企業主体観」を「経済的単一体概念」として使用しているのであろう。

(5) 親会社概念と経済的単一体概念の論拠

経済的単一体概念と親会社概念はどのように支持されているのであろうか。経済的単一体概念を支持する論者は、「わが国の連結会計基準は、親会社説と経済的単一体説の妥協の産物となっており、論理的には一貫していない。したがって、論理的整合性と会計基準の国際的統合を考慮すれば、わが国の連結会計基準は、経済的単一体説に基づいて設定されるべきだろう。」⁽⁷⁰⁾とし、わが国の連結基礎概念と会計処理の整合性から親会社概念の限界と国際的動向を主張している。また、わが国においてあくまで親会社概念を踏襲していることに鑑みて、親会社概念による連結財務諸表が経済的単一体概念による連結会計基準を設定した国の企業の連結財務諸表に比較して、持分計算および利益計算に関して、明らかに不利になると考えられる。日本の企業の国際競争力を減退させないためにも経済的単一体概念に切り替えることが必要という主張⁽⁷¹⁾もある。

経済的単一体概念に反対する意見、すなわち、親会社概念支持者の意見も取り上げてみよう。桜井久勝教授は、少数株主をどのような存在として理解するかによって経済的単一体概念か親会社概念の選択が決まるとし、親会社株主と少数株主が同一グループでお互いの利害が一致するのが経済的単一体概念であるとしている。親会社概念は、少数株主が企業集団の意思決定に参画できないことから、債権者に準じた存在であるとし、親会社株主と少数株主が利害対立関係にあるという。この場合には、親会社概念の利害対立関係にあることが現実問題に合致しているといえる⁽⁷²⁾。意思決定に参画できないことは、経済的資源の委託者として少数株主を親会社株主と同視できないことにあり、それは連結実体の資源を支配する親会社経営者の選任について少数株主が議決権をもたないという受託責任会計の面にある⁽⁷³⁾。

概括と結論

筆者が初めて連結基礎概念に関して考察した当時は FASB 討議資料を中心に、IASB・FASB 基準の傾向とわが国の「連結財務諸表原則」（平成 9 年）の連結基礎概念と会計処理の整合性ないしは一貫性を検討することがテーマであった。当時の検討結果は、わが国では親会社概念に絞り切れず、経済的単一体概念の会計処理を混在させたことにより、経済的単一体概念に近づきつつあるとし、連結基礎概念と会計処理との整合性に関しては

(70) 山地範明，前掲稿，31頁。

(71) 向伊知郎（2007年），前掲稿，104頁。

(72) 桜井久勝（2008年），前掲稿，70頁において，以下の例を述べられる。

「親会社の子会社から経営指導料やブランド使用料等の名目で、さもないと少数株主への配当源にもなり得た利益を吸い上げて、資金流出を抑制しようとする取引である。この種の取引の存在を重視して、両者を対立的に理解するのであれば、株主と債権者の利害対立関係と同様に、少数株主を債権者に準じて会計処理するのが合理的である。」

(73) 村田英治（2009年），前掲稿，162頁。

村田英治「親会社説と全面時価評価法の論理整合性について」『會計』第160巻第4号，2001年10月，59，61頁。

FASB がより適切であるとした⁽⁷⁴⁾。現在、ASBJ が公表した企業会計基準第22号によると、親会社概念を踏襲するとしても一段と経済的単一体概念の考え方を取り入れているといわざるをえない。特に少数株主持分の表示を持分とするかしないかが親会社概念と経済的単一体概念の分水嶺となっているが、わが国では、企業会計基準第5号において、純資産の部のなかで株主資本と株主資本以外に区分している。少数株主持分は返済義務のある負債ではなく、また、株主資本は親会社の株主に帰属するものを示すべきという考え方（すなわち、親会社概念の考え方）から、株主資本以外の項目に表示されることになった。負債と資本の中間区分という性格は国際的な動向として解消されている（企業会計基準第5号、第7項(2)、第15項、第19項および第20項）。これは ASBJ としては苦渋の選択であったと思われる。このような少数株主持分の表示は ASBJ が標榜する親会社概念に基づく会計処理であるともいえるし⁽⁷⁵⁾、必ずしも親会社概念に基づいているともいえない⁽⁷⁶⁾。ただし、少数株主持分を株主資本以外の項目にしたことで、親会社概念を堅持したともいえる。親会社概念か経済的単一体概念かは、かように少数株主持分の取り扱いに係っている。このようななんとも截然としない扱いの状況のなかで IASB 等が連結会計基準の方針を維持した状態で、ASBJ は今後、会計基準のアダプションによって、はじめて矛盾が解消されるといえよう。

会計基準の国際的コンバージェンスから経済的単一体概念によって連結財務諸表が作成されることになった場合には、グループ報告企業の財務諸表のみになってしまうことから、必ず個別の親会社財務諸表もセットで作成されなければならないと思われる。親会社概念ではない以上、親会社株主の観点に立った財務諸表が必要だからである。

しかし、本稿で IASB の連結基礎概念の認識の経緯を検討した結果としては、IASB は連結基礎概念を主体に企業結合プロジェクトを行ったわけではない。連結会計基準である IAS 第27号および企業結合会計基準である IFRS 第3号のような連結基礎概念に直接関わる会計基準で取り上げることもなく、当該概念を会計上の基礎的な概念の枠組みを設定する概念フレームワークのなかでの検討課題としている。IASB が企業結合プロジェクトを終了している時点で連結における基礎概念をまだ整理させていないことになる。本来ならば順番が逆であろう。IFRS 第3号で全部のれん方式と購入のれん方式を認めていることも概念上の理論と手続の首尾一貫性を十分に検討していないこれまでの経緯が揺曳となってしまうといえよう。IASB は全部のれん方式にしても連結基礎概念との整合性から定められたというのではなく、公正価値評価等、他の基準との整合性によって認められていることが判明していることから、IASB が改訂を重ね基準化がなされてきた連結に係る基準は、連結基礎概念をこれまで重視してこなかったという論拠について意を強くする。

また、連結基礎概念そのものが論理的な欠陥が多く、議論の道具立てとして有用ではないともいわれている⁽⁷⁷⁾。確かに、本稿でも親会社概念と経済的単一体概念に基づく会計処

(74) 吉田正人（1998年）、前掲稿、216頁。

(75) 山地範明、前掲稿、29頁。

(76) 齋藤真哉、杉山学編著、前掲書、19頁。

(77) 川本淳（2009年）、前掲稿、35頁。

また、川本淳、前掲書、17-18頁において、連結基礎概念が連結ルールを正当化し、体系化することの限界を示している。

理が相容れないことはないことを指摘した。両概念が実際には厳密に会計処理を峻別するほどでもない許容性をもっているともいえるし、それだけ概念としては曖昧なものとなってしまうともいえることになる。そこが論理的な欠点として指摘しうるのである。連結基礎概念を用いようにももはや実務を優先して理屈を後付けしているにすぎない。連結会計基準を形成する上で、連結基礎概念にはさらなる精査が必要であるといわざるをえないのではないだろうか。

連結基礎概念に関する IASB と日本の連結会計基準の齟齬の嚆矢は、日本の連結会計基準では連結基礎概念を上位概念として会計処理との整合性に、ある程度、拘泥しているのに対し、IASB では連結会計基準、企業結合会計基準およびその他の会計基準との整合性を重視していることから生起する齟齬であるといえよう。

〔抄 録〕

本稿においては、連結基礎概念から導出される会計処理の論理的整合性を検討し、特に資本連結の会計処理、少数株主持分の表示が特徴的な問題として俎上に載せられることが多いため、設例を用いて解説している。殊に1991年公表のFASB討議資料にある親会社概念および経済的単一体概念は、どちらかの概念を採用することによって、整合する会計処理も異なってくることになり、今日までの推移を明らかにする必要がある。

IASBとFASBの共同プロジェクトにより、企業結合プロジェクトのなかで連結基礎概念の観点からは経済的単一体概念に基づく会計処理に定着するようになった。なお、IASBは企業結合や連結の会計基準のなかで同概念について取り扱うのではなく、概念フレームワークのなかで検討することが取り決められている。特にフェーズAとフェーズDのディスカッション・ペーパー「予備的見解」に同概念に関連する項目が見受けられる。

IASBとFASBが経済的単一体概念であるのに対し、日本の連結財務諸表制度は基準の改訂を重ねたものの基本的に親会社概念の考え方を変えていない。しかし、ASBJが公表した企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」によると、親会社概念を踏襲するとしても一段と経済的単一体概念の考え方を取り入れているといわざるをえない。

IASBは結果的に企業主体観、すなわち経済的単一体概念の考え方を採用し、それによる会計処理を行う。IFRS第3号の企業結合会計等、他基準との整合性も顧慮していることが明らかであることから、これからも企業主体観が変わることはないと思われる。現状では連結基礎概念にあまり意味が見出せないといえることから別の観点からの検討が必要である。全部のれん方式の信頼性、実現可能性の問題等は、連結基礎概念の前提とはまた別に、企業結合の会計基準の視座から個別に論及しなければならないといえよう。

経済的単一体概念による連結財務諸表が作成されるということは、グループ報告企業の財務諸表ということになる。親会社株主の観点に立脚した財務諸表も作成されるべきであることから親会社の個別財務諸表がセットで作成されるべきである。